

Ahmet ERDAL^(*)

GAYRİMENKUL SATIŞLARINDA TİCARİ KAZANÇ SINIRI

K. Erdem ERYILMAZ^(**)

1 - GİRİŞ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37'nci maddesinin birinci fıkrasında ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar olarak tanımlanmış olup; anılan maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde ise gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunu'nun "Değer Artışı Kazançları" başlıklı Mükerrer 80. maddesinde ise; "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazançlarıdır." denildikten sonra aynı maddenin 6'ncı bendinde; iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının

(1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı Kanunun 5.inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1.1.2007 tarihinden geçerli olmak üzere) beş yıl¹ içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olacağı hükme bağlamıştır.

Yukarıda belirtilen yasal düzenlemeler göstermektedir ki, gayrimenkul alım satımına yönelik olarak yapılacak bir vergilendirme işleminde öncelikle kazanç türünün doğru olarak belirlenmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda elde edilen kazancın hangi durumlarda ticari kazanç kapsamında elde edilmiş sayılacağı hususunda uygulamada yaşanan tereddütlerden hareketle, gayrimenkul satış faaliyetinden elde edilen gelirin ticari kazanç olarak kabul edilebilmesi için taşınması gereken unsurlar hakkındaki görüşlerimiz çalışmamızın izleyen bölümlerinde açıklanmaya çalışılacaktır.

^{*}Vergi Denetmeni

^{**}Vergi Denetmeni

¹ (5615 Sayılı Kanunla değişmeden önceki ibare) " dört yıl içinde "

2-GVK MADDE 37 ve KONU HAKKINDA VERİLEN BAZI ÖZELGELER ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRMEMİZ

Elde edilen kazancın “ticari kazanç” mı, “değer artış kazancı” mı olduğunun belirlenmesi için, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun “Ticari Kazancın Tanımı” başlıklı 37’nci maddesi üzerinde öncelikle durulması gerekmektedir.

Anılan maddenin yapısı irdelendiğinde, maddenin ilk bendinde ticari kazançla ilişkin genel bir tanımlama yapıldıktan sonra ikinci fıkraya bağlı yedi ayrı bentte sayılan faaliyetlerden elde edilen kazançların, her halde “ticari kazanç” olduğu hükme bağlanmıştır.

İkinci fıkraya bağlı 4 numaralı bentte, gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu açık bir şekilde düzenlenmiştir. Bu düzenleme uyarınca, söz konusu faaliyetin “devamlı” şekilde yapılıyor olması, elde edilen kazancın “ticari kazanç” sayılması için yeterli şart olup, bunun dışında, ticari organizasyonun varlığının aranmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak, anılan maddenin birinci fıkrası hükmüne göre, gayrimenkul alım satımının devamlılık unsuru taşımamakla birlikte ticari bir organizasyon içinde yapılması durumunda da “ticari kazanç” olarak değerlendirileceği tabidir.

Sonuç olarak, maddi ve şekli unsurlarıyla ticari bir organizasyon olmasa dahi, gayrimenkul alım-satım işleriyle devamlı olarak uğraşılması durumunda, GVK’nın 37’nci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendine göre elde edilen kazanç “ticari kazanç” olacaktır.

Bu noktada anılan faaliyette “devamlılık” kavramının neyi ifade ettiğinin belirlenmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Devamlılık kavramıyla ilgili olarak Kanunda sınırlar net olarak çizilmemekle birlikte, Gelir İdaresi’nin “devamlılıktan ne anlaşılması gerektiği” hakkındaki görüşlerine ilişkin olarak verdiği yazı ve özelgelere bazıları aşağıda özetlenmiştir.

“Ticari bir organizasyon olmaksızın yapılan satışların (bir yılda birden fazla veya her yıl bir satış yapılması) hangi amaçla yapıldığı önem arz etmektedir. Satış işlemlerinin şahsi ihtiyaç kapsamı ve sınırlarını aşacak şekilde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması durumunda, bu faaliyetin ticari olarak değerlendirilmesi ve vergilemenin de ticari kazanç hükümlerine göre yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, bir yılda birden fazla veya her yılda bir gayrimenkul satılması durumunda, yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım satım işi ile uğraşıldığına karine teşkil etmektedir.”²

“Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere gayrimenkul alım, satım ve inşasından elde edilen kazançların ticari kazanç kapsamında vergilendirilebilmesi için bu faaliyetlerin devamlı olarak yapılması gerekir.

Öte yandan, ticari kazanç elde etme amacıyla bir organizasyon kurulması halinde, devamlılık şartı aranmayacaktır. Kurulan organizasyonun şahsi ihtiyaç kapsamı ve sınırlarını aşacak şekilde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması durumunda bu faaliyetin ticaret amacıyla yapıldığı kabul edilerek elde edilen kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekir.”³

“...gayrimenkullerin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması ve ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça bulunması yapılan

² Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 08/02/2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4006 -845/5905 sayılı yazısı

³ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 06/01/2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.42/4305-366/690 sayılı yazısı

faaliyetin ticari sayılması için yeterlidir.”⁴

“... söz konusu dairelerin aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilecek gelirin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekeceği...”⁵

Nitekim, yukarıda yer verilen özelgelerde belirtilen hususlar irdelendiğinde, ticari kazancın varlığından söz edebilmek için, “devamlılık” unsurunun tespiti yanında ayrıca, alım satım işlemlerinin hangi amaçla yapıldığının da tespiti gerektiği bir başka deyişle, faaliyet devamlı olarak icra edilse dahi, ayrıca “şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırları” yönünden de değerlendirilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2008 yılında yayımladığı “Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Sorumluluklar” adlı rehberde konuyla ilgili olarak yapmış olduğu açıklamalarda da, ticari bir organizasyon olmaksızın birden fazla satış yapılması halinde (bir yılda birden fazla veya her yıl bir satış yapılması) satışın hangi amaçla yapıldığının tespit edilmesi gerektiği, bu durumda kazanç sağlama amacıyla yapılan alım-satım işlemlerinin ticari kazanç kapsamında, şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması amacıyla gerçekleştirilen alım-satım işlemlerinin ise değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği açıklanmıştır.

3- BAZI DANIŞTAY KARARLARI ÇERÇEVESİNDE KONU HAKKINDAKİ DEĞERLENDİRMEMİZ

Danıştay Üçüncü Dairesi 03.12.2003 tarihli

ve E:2001/3189, K:2003/5116 sayılı kararında:

“Bir işlemin devamlılık taşıdığı işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir. Maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçüdür. Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükü mükellefe düşer.”

Danıştay Üçüncü Dairesi 24.09.2003 tarihli ve E:2001/2606, K:2003/4436 sayılı kararı:

“Farklı yıllarda iktisap ettiği arazi vasfındaki (9) adet gayrimenkulü 21.4.1999, 22.4.1999 tarihlerinde satan ve devamlılık unsuru içeren bu satışların kazanç sağlama amacı taşımadığını da kanıtlayamayan davacının bu faaliyetinden elde ettiği kazancının ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşulların gerçekleştiği...”

Vergi Dava Daireleri 07.05.2004 tarihli ve E:2004/20, K:2004/53 sayılı kararı:

“Kendi adına ve hesabına yaptığı taşınmazın satışından elde ettiği kazancı vergi idaresinin bilgisi dışında bırakan davacı, çok sayıdaki taşınmaz satışını kazanç sağlamak dışındaki nedenlerle yaptığını kanıtlayamadığından, adına yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık olmadığı...”

Yukarıda örneklediğimiz kararlardan da anlaşılacağı üzere, GVK’nın 37’nci maddesinin 2’nci fıkrasının 4 numaralı bendindeki düzenlemeye paralel olarak, gayrimenkul satım faaliyetinin devamlı olarak yapılması halini ticari kazancın varlığı için karine kabul eden ancak; “devamlı olarak yapılmakla birlikte şahsi ihtiyaç kapsa-

⁴ Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 03/09/2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4006- 807/041000 sayılı yazısı

⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük-80 sayılı yazısı.

mında yapıldığı ispatlanan faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilemeyeceğini” belirtilen Danıştay’ın bu görüşünün, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın konu hakkındaki görüşü ile aynı doğrultuda olduğu anlaşılmaktadır.

4- SONUÇ

Yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde, Danıştay’ın konu hakkında vermiş olduğu kararlar ile Gelir İdaresi Başkanlığı’nca açıklanan görüşlerin, GVK’nın 37/4 maddesinde açıklanan hükümleri tamamlar nitelikte olduğu görülmektedir. Çünkü ticari bir organizasyon olmaksızın, aynı yıl içinde iki tane ya da birbirini izleyen yıllarda peş peşe yapılan gayrimenkul alım satım faaliyetinin sadece “devamlı olarak” yapıldığından bahisle, elde edilen kazancın ticari kazanç olduğunu kabul ederek yapılacak tarhiyatlar, söz konusu gayrimenkulleri şahsi nedenlerle elinden çıkaran kişiler için oldukça adaletsiz olacaktır.

Bu noktada, yukarıda belirttiğimiz mevzuat hükümleri ile konu hakkındaki yargı kararları ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından açıklanan görüşler doğrultusunda; gayrimenkul alım satım faaliyetlerinin ticari kazanç kapsamında değerlendirilebilmesi için aşağıda maddeler halinde özetlediğimiz unsurları taşıması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Gayrimenkul alım ve satım faaliyetleri;

- Şekli ve maddi unsurlarıyla var olan ticari bir organizasyon içerisinde yapılıyorsa (yapıldığı tespit ediliyorsa), devamlılık ve/veya başkaca bir unsurun varlığı aranmaksızın ticari kazanç hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

- Şekli ve maddi unsurlarıyla var olan ticari bir organizasyon dâhilinde yapılmıyor ya da böyle bir organizasyonun varlığı açıkça ortaya konulmıyorsa, bu faaliyetlerin “ devamlı ” olarak yapıp yapılmadığının tespiti gerekmektedir.

Ancak, ticari bir organizasyon olmaksızın bir yılda birden fazla veya her yıl bir satış yapılması ya da benzer kıstaslara göre devamlılık unsuru gerçekleşiyor olsa bile, alım satım işlemlerinin hangi amaçla yapıldığının ayrıca belirlenmesi, söz konusu işlemlerin kişisel gereksinimin giderilmesi ve/veya servetin korunması amacıyla yapıldığının dolayısıyla, faaliyetin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşmadığının mükellefler tarafından ispatlanması halinde de bu faaliyet neticesinde elde edilen kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir.